

減価償却の意義と税務会計上の問題点

On the Significance of Depreciation and the problems of Tax Accounting

松井 富佐男
Fusao MATSUI

(平成17年9月14日受理)

産業革命の完成以後、固定資産の拡大に伴う減価償却の取組みが始まった。当時、減価償却についての正しい認識は十分ではなかったが、税法（所得税法）が減価償却の概念の形成に影響を与えている。なぜならば、大規模会社にとって、減価償却が税法上「損金」として認められるか否かは大きな問題であったからである。ここでは、「固定資産の価値減少」および「期間配分としての減価償却」をどのように捉えるべきか、また会計利益と課税所得との差異を生む要因は何かについて検討することを目的としている。

有形固定資産の価値が減少する要因として、①物理的減価、②社会的経済的減価、③災害などの偶発的による物質的な減価があり、減価償却の対象となるケースは①の減価である。②および③の減価は、発生した時点で臨時損失として処理される。本来的には、例えば、価値の減少は機械等を稼動することによる磨耗部分、また工場建物等の時間経過による損耗部分であり、その部分が減価償却として認識される。つまり、経営目的のために費消された固定資産の減価部分を費用計上したのが減価償却費であり、その特徴は、固定資産の費消が長期的であるという点である。すなわち、減価償却費については、資産取得時のサービス・ポテンシャルの市場価値である取得原価を、サービス・ポテンシャルの費消に比例して期間費用として配分すべきものとして把握される。

他方、法人税法は、国民経済の担い手である企業の充実、企業の近代化および重要産業の助成等を通じて、企業存立基盤の強化と社会の発展に貢献すべき役割を担い、国家の産業政策の遂行に寄与すべき機能を有している。こうした事情から、会計利益と課税所得との差異を生む要因としては、「税法の原則的観点から生ずる差異」「税法独自の思考（法人擬制説）から生ずる差異」「租税政策から生ずる差異」および「確定決算から生ずる差異」が挙げられる。その例の一つとして特別償却が認められる。

I. はじめに

筆者は、これまでイギリス産業革命期から20世紀中葉に至るまでの減価償却の形成過程を検討してきた。産業革命が一応完成した19世紀中葉には、自己所有経営による本格的な重工業への転換が図られ、その結果、固定資産の拡大に伴う減価償却の取組みが始まった。これまでの研究によれば、当時、減価償却についての正しい認識は十分ではなかったが、税法（所得税法）が減価償却の概念の形成に与えた影響は無視できない。むしろ、税法の影響を受けながら減価償却の概念が形成されていったとみる方が妥当である。なぜならば、大規模会社にとって、減価償却費が税法上「損金」として認められるか否かは大き

な問題であったからである。¹⁾ 税法上の減価償却費は、適正な課税所得を算定するために、収益から控除することを許容する損金控除項目として位置づけられている。そこには正確な期間損益の算定を目的とした減価償却の機能が見出される。²⁾ 本稿では、法人税法上認められる減価償却としての「固定資産の価値減少」とは如何なる概念であるか、また期間損益計算の立場からの「期間配分としての減価償却」をどのように捉えるべきかという諸点を考察するとともに、この減価償却が如何なる理由によって、会計利益と課税所得との差異を生む要因（問題点）となっているかを検討することを目的としている。

II. 固定資産の価値減少

企業が長期にわたって使用する目的で所有する固定資産すべてが減価償却の対象となるわけではない。固定資産のうち減価償却が認められるのは、使用または時の経過によりその価値または効用が漸次減少する資産に限定される。³⁾ 例えば、基本通達 7-1-1 では「時の経過によりその価値が減少しない資産は減価償却資産に該当しない」と規定しており、それに属する資産として書画骨董を掲げている。このように、時の経過に伴って価値の減少が認識されない固定資産は、償却資産として認められない。それでは、減価償却の要件である減価償却資産の価値の減少はどのように把握されるべきか、こうした観点から、有形固定資産の価値が減少する要因ならびに減価償却が有する本質概念について検討してみたいと思う。

高山朋子教授は、有形固定資産の価値が減少する要因として、①使用による磨耗および時の経過に伴う損耗による物理的減価、②不適応および技術発展の結果としての陳腐化⁴⁾による社会的経済的減価、③災害などの偶発的による物質的な減価を挙げ、そのうち、減価償却の対象となるケースは①の物理的減価であるとしている。②の減価については、耐用期間の見積予測を超えた減価に対しては減価償却の対象とせず、発生した時点で臨時損失として処理し、③の減価についても、それは減価償却の対象ではなく、発生したときの臨時損失として処理すべきである⁵⁾と指摘している。

本来的には、価値の減少は機械等を稼動することによる磨耗部分、また工場建物等の時間経過による損耗部分を減価償却費として計上することと解釈できる。こうした減価償却の概念を根源的に研究された木村和三郎教授によれば、減価償却は固定資本（固定資産）の自己運動であり、その固定資本は、生産工程において生きた労働に媒介され、そこには「使用価値的には—労働手段としては—全体的に生産に参加しながら、価値的には—それが固定資本としては—部分的に生きた労働に媒介されて生産物に移行する」という矛盾した性質をもったものであると説明している。こうした性質から、減価償却計算は、「本来的には、生産工程における固定資本の生産物への価値の移転過程の捕捉計算」という原価計算上における固定資本の減価の処理計算法であると言及している。⁶⁾ つまり、それは生産的労働を媒介として、生産の進行に応じてその使用価値物が磨滅するにつれ、その価値がそのまま生産物へ移転されるという、固定資本の生産工程における自己運動の過程を「減価」として認識する。そこでは、物の磨滅はあっても価値の磨滅はなく、価値は生産設備から生産物へそのまま移転するだけであるので、この事実を明確に把握しておくことは、減価償却の最初の出発点として重要であると木村教授は力説している。⁷⁾

また、木村教授は円卓討論において、減価償却は、原価計算上の生産費の問題であるにもかかわらず、歴史的に損益計算上の概念として発展してきたため、その本質を見失ったとし、商的な資本に対する減価について、この減価償却は、販売費および一般管理費を形成する減価償却費であるので、経済的にみれば、生産費に入らない減価償却費、いわば、やむを得ない費用としての「空費」であり、それは減価償却部分として生産物の値段にプラスして販売される、と指摘している。⁸⁾

つまり、卑見によれば、減価償却費は、生産工程において拡大化した機械設備等の使用による磨滅部分を原価計算上費用として含めるという思考から生じたものと考えられ、本来的には、減価償却費は生産工程における固定資本の生産物への価値移転部分として捉えられる。その思考が可能なのは、生産過程における機械設備等の使用によるその磨滅（減価）が認識されても、機械設備の稼働能力の価値は低下したわけではないと認識するからである。したがって、使用によって磨滅したと推定される部分に相当する価値は、生産過程において生産物に減価償却費として転化すると考えられる。

高山教授は、会計学の視点から、減価償却について「企業において資本投下された固定資産の有する潜在的用役（サービス・ポテンシャルズ）に注目し、その用役の費消に応じた費用認識と計上方法を考察する」ものとして捉えている。そして、生産過程上の固定資産の減価償却は、「直接的に生産物に付加され製造原価に含められるものであり、基礎的な減価償却」ということになる。これに対し、企業の流通過程や管理部門等の固定資産の減価償却は、「固定資産の使用が収益獲得に貢献しているので、間接的に期間的な費用として計上される」とことになると言及している。つまり、このケースにおける減価償却は、社会的には価値移転的でない流通空費であるものの、それが経営目的に使用される限り、「価値移転的減価償却に擬制されて費用として認識される。」その理由について高山教授は「個別企業の観点からは、固定資産が企業目的のために使用され、収益獲得のために貢献しているならば、「生産的」使用であると考えられ、このような費消減価は、生産過程で使用されていなくても、すべて減価償却の対象となる」からであると指摘している。⁹⁾ この「空費」という表現は、木村教授が「生産費の中へ入らない減価償却費」と定義していたが¹⁰⁾、高山教授はこれを固定資産の有するサービス・ポテンシャルという観点から説明しており、減価償却費は、結局経営目的のために費消された減価を費用として認識・計上することにあるという見解に到達している。

III. 減価償却費と期間配分

経営目的のために費消された固定資産の減価部分を費用計上したのが減価償却費であり、その特徴は、固定資産の費消が長期的に行われるという点である。したがって、期間損益計算の立場からいえば、固定資産の原価に関する期間配分の問題が発生する。¹¹⁾ 企業会計原則・貸借対照表原則第五では、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない」とし、「有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分」すべきことを規定している。¹²⁾

高山教授は、「固定資産の用役の利用による減価を発生主義に基づいて費用として認識す

る減価償却費の計算は、発生主義会計に基づく損益計算制度において最も重要な項目の一つであり、この正確な期間損益計算のためには、実現した収益に対応して発生した適正な減価償却費を每期規則的に見積もり、計上する必要がある¹³⁾と主張している。また、高山教授は「減価償却の企業会計的意義は、期間損益計算とその損益分析の目的のために、経営活動にともなう生ずる固定資産の減価のうち、経営目的のために費消された減価を費用として認識・計上することにある¹⁴⁾。つまり、「減価償却の計算は、固定資産の価値の経営活動における長期的で部分的な商品等への移譲・費消の過程を、費用として認識し計上することである¹⁵⁾と説明している。そもそも減価償却の対象とされる固定資産の価値は、その生産的使用や時間の経過により徐々に生産物に移譲され、生産された商品やサービスの価値の一部を構成し、それらの販売により最終的に回収されるという意味で、すなわち価値の長期的な移転と回収という価値流通の様式において、固定資産は流動資産とは異なる特性を有している。このように、固定資産はその特異な価値流通の様式ゆえに、減価償却の対象となっている。¹⁶⁾ 換言すれば、経営目的のためにある一定期間に費消された固定資産の部分の減価として認識し費用計上されるのが減価償却費であり、その特徴は、固定資産の費消が長期的に行われるという点にある。諸井勝之助教授も円卓討論で、有形固定資産が使用されるにつれて、その中にある用役潜在力は、用役が顕在化していく程度に応じて、有形固定資産の取得原価を計画的に費用化していくのが減価償却であるので、減価償却の計算は、計画に従って規則的に行われるべきである、と言及している。¹⁷⁾ つまり、減価償却費は、資産の価値をその取得時のサービス・ポテンシャルの市場価値である取得原価を、サービス・ポテンシャルの費消に比例して期間費用として配分すべきものとして把握される。¹⁸⁾ このように、減価償却については、期間損益計算の立場からみれば、固定資産の原価に関する期間配分の問題が包含されることになる。高山教授は「適正な期間損益計算の見地からは、減価償却は、有形固定資産の有する総生産能力と毎期に使用される生産能力とを区別し、費用収益対応の法則により、できるだけ毎期の生産能力の使用量にしたがって、費用計上をすることが望ましい¹⁹⁾と指摘している。

減価償却の本質は、徹底して固定資産原価を期間収益との対応関係にもとづいて期間配分する手続でもある。²⁰⁾ ペイトン＝リトルトンによれば、減価償却費は「実際の支出、真実の新規払い原価 (out-of-pocket cost)」であるが、毎期間の減価償却費は、工場設備原価の一部分にほかならない。つまり、工場設備原価は現金支出またはそれに相当するものにもとづいているものの、特定の会計期間に対する減価償却費は、その期間中の支出額を意味しているわけではなく、当期の活動に負担せしめる一部分として測定された金額であることから、工場設備原価は一つの極端な形式における前払であり、したがって「減価償却会計はこのような前払金を生産（活動）に負担せしめる手段である²¹⁾と言及している。

取得した固定資産は、その後長期間にわたって経営目的のために役立つと期待される。そこで、固定資産のサービス・ポテンシャルの費消部分が当期の収益の獲得に貢献したと推定し、それに対応するとみられる費消部分が減価償却費として期間配分されることになる。

このように、減価償却は、固定資産に投下された費用についてその減耗額を見積り、その使用期間にわたって適正に費用配分する手続きであるといえる。但し、法人税法第31条において、「損金の額に算入する金額は…償却費として損金経理した金額のうち、…政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額とする」と規定されているように、

償却限度額の枠内で減価償却費の損金算入を行うべきとしている。こうした規定が、会計利益と課税所得の差異を生み出す要因ともなっている。

Ⅳ．会計利益と課税所得の差異

法人税制は、国民経済の担い手である企業の充実、企業の近代化および重要産業の助成等を通じて、企業存立基盤の強化と社会の発展に貢献すべき役割を担い、国家の産業政策の遂行に寄与すべき機能をもっている。²²⁾ ここでは、会計上の減価償却費と税法上の償却限度額との間に生じる差異を中心に検討してみたいと思う。

企業利益と課税所得との間に存在する開差を解消し、これらをできるだけ合致させよう²³⁾とする意図で、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（以下、「意見書」という。）」（昭和27年6月16日）が公表された。その意見書の総論第一「租税目的のための会計原則の適用」では、「企業の損益計算において算定される毎期の純利益と、租税目的のために算定される課税所得との間に差異の生ずることは実際において免れない…（その理由は）租税政策上、所得であっても免税されるものがあり、会計上の非所得であっても課税されるものがありうる等種々の理由があるからである」と説明している。そして、企業純利益は「公正妥当な会計原則に従って算定される」ことから「課税所得の基礎をなすもので」ある。よって、税法上の企業の所得は、「企業の利益から誘導されたものである」ことを認めなければならない、と指摘している。すなわち、税法における所得計算の基本理念は、究極には「一般に認められた会計原則」に根拠を求めるものであることから、税法上の所得計算はあくまでも、企業の利益を基礎として行われることになる。したがって、企業利益と課税所得との関係からすれば、会計と税法が一定の調整により共存することは可能である、という立場を「意見書」は採っている。²⁴⁾

また、「意見書」では、会計処理上「固定資産に関しては、その取得のために現金またはその他の資産で給付した金額をその原価として記録し、固定資産の耐用期間にわたる各事業年度に、その取得原価の一部分ずつを定期的に減価償却費として配分する」と記述されている。なお、税法は、会計処理上の減価償却費が税法上の償却限度額を超過するために生ずる損金不算入（法人税法施行令第62条）のほか、租税政策に基づいて、増加償却²⁵⁾（法人税基本通達7-4-5《通常の使用時間を超えて使用される機械及び装置の償却限度額の特例》）、および「特別税額控除及び減価償却特例」（租税特別措置法関係通達〔法人編〕、（以下租税特別措置法という。）第42条の4～第52条の3）を規定しているため、会計上算出された減価償却費と税法上規定された減価償却費とは一致しないケースが生ずる。

井上徹二氏は、会計利益と課税所得との差異を生む要因として、「税法の原則的観点から生ずる差異」「税法独自の思考（法人擬制説）から生ずる差異」「租税政策から生ずる差異」および「確定決算から生ずる差異」の4点を挙げている。²⁶⁾ 以下、これらの所説にしたがって吟味してみたいと思う。

財政政策上による収入は、国および公共団体の財政上の必要を満たすに十分でなければならないという十分の原則に基づいている。²⁷⁾ さらに、税法は負担公平の原則²⁸⁾および負担能力主義の原則²⁹⁾という基本的立場から、一定の規制を行っている。その根底には、例えば、減価償却計算（耐用年数および償却方法の規定）、寄付金、交際費、各種引当金（限度額の

規制)、資産の評価損の規制等は、負担公平の原則として挙げられる。しかし、これらは、企業会計上においては、税法上の規制と関係なく企業活動に必要な費用として支出されることから、結果的に企業利益と課税所得との差異を生み出す要因となっている。これを「税法の原則的観点から生ずる差異」という。減価償却計算に関する法人税の立場からすれば、減価償却が適正に行われるためには、償却資産の耐用年数、取得価額、償却方法、償却率、残存価額などが合理的なものでなければならず、そのためこれらをすべて法人の自主性に委ねることはできない。そこで、税法は、減価償却計算に関する基本的事項について法定し、それに基づいて算出される償却限度額の枠内での減価償却の損金算入を認めることにしている。³⁰⁾ つまり、これは会計理論上における処理と税法上における規制との間に生ずる差異を意味している。

企業の利益に法人税を課税した上にその配当金を受取った側にも課税する二重課税を排除するために、税法では他の会社からの受取配当金に課税しない措置として「受取配当金の益金不算入」の規定がある。しかし、企業会計上、受取配当金は収益として認識・計上するため、企業利益と課税所得との差異が生じる。これを「税法独自の思考(法人擬制説)から生ずる差異」という。こうした差異は、昭和25年シャープ勧告により、法人が株主の集合体であり、独立の実体はないとする考え方に由来する。すなわち、法人の利益は「株主の提供した資本の運用によって生じ、(それは)終局的には株主に分配されると考え、配当金に対する課税を排除することが適当であるとする立場に立っている」³¹⁾ので、この考え方から、法人税は所得税の前払いとみなされる。³²⁾

経済政策および財政政策の一環として税制を利用するのが現代国家の特徴である。すなわち、税法は景気刺激策として減税を行ったり、特定業界の保護・救済をするための手段として設備の減価償却を加速させたり、税額控除を認めたりするが、会計理論的にはそれは費用として認められないため、会計利益と課税所得との間に差異が生じる。これを「租税政策から生ずる差異」という。これらのうち、特別償却は、租税特別措置法第42条の4～52条の3で規定されている。³³⁾ 特別償却は、「特定設備、中小企業者の公害防止施設、低開発地域等における工業用機械等の固定資産につき、普通償却限度額に特別償却限度額を加えた合計額を当該事業年度の損金の額とすること」が認められた規定であり、それは「国の産業政策、公害防止対策、住宅政策、中小企業の育成政策等経済政策上の必要性に従って設けられたものである」。³⁴⁾ こうした措置が結果的に会計利益と課税所得との差異を生む要因の一つとなっている。

課税所得の計算は、株主総会等の承認を受けた決算を基準(確定決算主義)にして行われる。したがって、減価償却費、資産の評価損益、各種引当金繰入については、確定決算に計上した金額の範囲で損金、益金への算入を認める。そのため、税法上の損金算入限度額を最大限活用することにより、課税所得を減らして納税額を最小化することが可能になる。このように、企業会計上の妥当性の判断よりも税法上の判断を優先することにより生ずる差異を「確定決算から生ずる差異」という。確定決算主義(確定決算基準)によれば、法人税の確定申告は、法人の確定した決算にもとづいて行わなければならないものとし(法74条I)、課税所得金額の計算は確定した「当期利益」(または当期損失)を基礎として、それから誘導して計算されることを建前としている。この場合、確定した決算とは、株主総会の承認または社員総会の同意その他これに準ずる機関の承認を受けた決算を意味し、

この確定決算に基づいて、申告および課税所得計算が求められる。その際、法人に選択適用の余地が許容されている事項については、商法上の決算である確定決算において決算調整が求められる。その事項の一つに減価償却があり、それには増加償却、陳腐化償却、特別償却、割増償却などが挙げられる。³⁵⁾

浦野晴夫氏によれば「1965（昭和40）年は、法人税法に損金経理の規定が設けられ、…わが国の確定決算主義が本格的に確立した年であった。そして、1967（昭和42）年には法人税法の本文に、益金および損金への算入は別段の定めがないかぎり一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従う旨の条項（第22条第4項）も追加され、確定決算主義はますますその基礎を強固」なものにしたと指摘し、この確定決算主義の確立が、「企業会計上費用と認められない項目についてまで損金経理を要求」する弊害をもたらしたと指摘している。³⁶⁾ 例えば、特別措置法42条12では、中小企業者等の機械等の特別償却に関して、初年度において新品の特定機械装置等を取得して指定事業の用に供した場合に、その取得価額の30%の特別償却を認めている。これは、中小企業の育成を意図した政策であり、税法上、普通償却限度額プラス特別償却限度額範囲内での減価償却費を認め、中小企業の租税負担の軽減を図っている。³⁷⁾ それが結果的に会計上の減価償却費と税法上の減価償却費との差異を生み出す要因となっている。

V. 結び

減価償却概念の形成過程において、税法が大きな影響を与えており、それは現在にいたって会計上の減価償却費と税法上の減価償却費の規定との間に差異を生起せしめ、結果的に会計利益と課税所得との差異を生起せしめるという問題点を惹起させた。

減価償却は、使用による磨耗と時の経過による損耗という物理的減価に対応するものであり、そもそも減価償却の本質は、生産工程における固定資本の生産物への価値の移転過程の捕捉計算であると捉えられる。というのも生産の進行に応じてその使用価値物自体に磨滅があっても、それ自体の価値の減耗はないと考えられるからである。したがって、その価値は、生産設備から生産物へそのまま移転するだけのものであると認識される。また、減価償却は、固定資産原価を期間収益との対応関係にもとづいて期間配分する手続である。つまり、減価償却は、サービス・ポテンシャルの費消に比例して期間費用として配分すべきものとして理解される。ただ、法人税法は政令の定めるところによって計算した金額に達するまでの金額を償却限度額としているので、必ずしも会計上での減価償却費全額が税法上の損金として認められるわけではない。そこに、結果的に会計利益と課税所得の差異を生み出す要因が存在することになる。会計利益と課税所得との差異を生む要因としては、「税法の原則的観点から生ずる差異」「税法独自の思考(法人擬制説)から生ずる差異」「租税政策から生ずる差異」および「確定決算から生ずる差異」の4つを掲げたが、減価償却をめぐる差異には、法人擬制説から生じる受取配当金の二重課税の回避の件を除けば、税法の原則・租税政策および確定決算主義から発生していることが確認された。さらに、法人税の会計学的性格をめぐるのは、利益処分説と費用説とがあり、今後、税務会計の問題点として吟味されなければならない。こうした課題を検討することによって、会計利益と課税所得との差異を生む要因の全体像が明らかになっていくと考えられる。

注

- 1) イギリスでは、1878年に、機械の減価償却を控除（引当金の設定）することを認めた最初の所得税法が成立した（松井富佐男稿「減価償却の基礎概念の成立について－19世紀後半から20世紀中葉までの減価償却観を中心にして－『静岡産業大学国際情報学部研究紀要第7号』2005年、119頁）。
 - 2) 富岡幸雄稿「税務上の減価償却制度の特徴と問題点」『會計』第82巻第5号、1962年11月、116頁。
 - 3) 渡辺淑夫著『法人税法』（平成13年度版）、中央経済社、2001年、330頁。
 - 4) 減価償却資産の陳腐化とは「法人の有する減価償却資産が現実には旧式化し当該減価償却資産の使用によってはコスト高、生産性の低下等により経済的に採算が悪化すること、流行の変遷、経済的環境の変化等により製品、サービス等に対する需要が減退し、当該減価償却資産の経済的価値が低下すること等のため、その更新又は廃棄が必要とされる状況になったことをいう」（法人税基本通達7-4-8）。
 - 5) 高山朋子稿「「減価償却」の本質について」『税務会計研究』第9号、1998年10月、15頁。
 - 6) 木村和三郎著『新版減価償却論』森山書店、1985年、43頁。
 - 7) 同上書、44頁。
 - 8) 『円卓討論』渡邊 進（座長）「減価償却理論の動向」『會計』第74巻第2号、1956年8月、58-59頁。
 - 9) 高山朋子稿、前掲論文、8-9頁。
 - 10) 『円卓討論』渡邊 進（座長）「減価償却理論の動向」前掲誌、59頁。
 - 11) 「国際会計基準」第4号、第13項において、「償却資産の償却可能額は、当該資産の耐用年数にわたり各会計年度に規則的な方法により配分されなければならない」（『企業会計』Vol. 28, No. 12, 1976年11月、132頁）と規定しているように、減価償却は、固定資産の原価に関する期間配分の問題として捉えられている。
 - 12) FASBは「減価償却費および保険料のような費用は、組織的かつ合理的な手段によって当該資産から便益がもたらされると期待される期間に配分される」というように、減価償却を期間配分すべき性質と捉えている。（Financial Accounting Standards Board, *Statements of Financial Accounting Concepts: Accounting Standards*, 1992/93 Edition, “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises (No.5)”, par.86, c. 平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念〔改訳新版〕』中央経済社、1994年、253頁。）
 - 13) 高山朋子稿、前掲論文、3頁。
 - 14) 高山朋子著『現代減価償却論』白桃書房、1993年、15頁。
 - 15) 高山朋子稿、前掲論文、14頁。
 - 16) 同上論文、14頁。
 - 17) 『円卓討論』渡邊 進（座長）「減価償却理論の動向」前掲誌、42-43頁。
 - 18) 高山朋子著、前掲書、51頁。
 - 19) 高山朋子稿、前掲論文、15頁。
- 高山教授は、無形固定資産に対しても「無形固定資産のほとんどは、企業にとって超

過収益力という主観的使用価値をもつ権利への投資額であり、…期間損益計算では、その使用価値の持続期間中にその使用価値の減少に比例した取得原価の配分がなされるべきであろう。…これらの償却費は、価値移転的減価ではないが経営目的に費消されたものであり、主に営業活動に関わるので販売費および一般管理費にふくめられる」(高山朋子著、前掲書、16頁)と言及している。つまり、有形固定資産および無形固定資産の減価は、これら資産が経営目的のために費消されたという認識に立ち、期間損益計算に立脚して、資産原価の費消に応じた償却費を期間配分という方法で計上すべきであることを説いている。

- 20) 中島省吾著『「会社会計基準序説」研究』森山書店、1979年、146頁。
- 21) W.A. Paton and A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, Eighteenth Printing 1985, pp. 88-89.
(中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店、1972年、147頁。)
固定資産を前払費用と同一視する考え方に対して、木内佳一教授は、「流動資産と固定資産とのもっている機能的な特質を見失って、僅かに一会計期間を超えての費用の支払であるかどうかの区別しかとりあげているにすぎない」(木内佳一稿「減価償却理論の一動向」『産業経理』第18巻第4号、1958年4月、53頁)。また、馬場克三教授は、固定資産を前払費用と同一視すると「そこにはただ一会計期間に吸収され終る費用の支払があったか、或いは一会計期間を超えての費用の支払があったかの区別のみが残り、固定資産、流動資産という資本の機能形態的特質は全く拭い去られ、…形式的規定のみを残すことになる」(61頁)「そしてこの差が消し去られるということは減価償却における最も大事な問題、すなわち固定資本の回転という問題を忘れしめるということの意味する」(62頁)(馬場克三稿「減価償却の本質」『企業会計』1957. 4. 9~4)と、それぞれ反論している。
- 22) 日本会計研究学会・税務会計特別委員会番場嘉一郎(委員長)「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」『産業経理』Vol. 26, No. 8、1966年8月、89頁。
- 23) 富岡幸雄稿「税務会計と企業会計の交流」『會計』第117巻第1号、1980年1月、16頁。
- 24) 井上徹二氏によれば、意見書の観点から、会計と税務は、企業の利益の算定を対象にし、またその認識・測定において共通性を持つことが多いので、本来的に共存すべきであるという考え方が、わが国の通説的な見解になっているとしている(井上徹二著『税務会計論の展開』税務経理協会、1997年、26頁)。
- 25) 増加償却とは「定額法または定率法で償却している機械および装置について、通常の使用時間…以上に使用する場合のその超過使用分に対応する償却をいう」(黒澤 清編集代表『会計学辞典』東洋経済新報社、1982年、567頁(浦野晴夫))。
- 26) 井上徹二著、前掲書、59-63頁。
- 27) 武田昌輔稿「租税原則と税務会計」『會計』第90巻第1号、1966年7月、88頁。
- 28) 負担公平の原則とは、「同一条件にある納税者は同一の租税を負担すべきである」という原則から、納税者(企業)は公平に負担しなければならないという要請である(日本会計研究学会・税務会計特別委員会番場嘉一郎(委員長)「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」前掲誌、89頁)。
- 29) 租税負担力主義(負担能力主義の原則)とは、「所得に対する租税は、納税者の租税負

担能力に応じて適正に負担せしめられるべきであり、課税所得は担税力または応能負担の租税原則に基づいて算定された租税負担能力のある所得でなければならない」ことを求めている。したがって「税務会計は、単に企業会計理論に依存して企業の所得を算定すれば足りるものではなく、企業会計の認識及び測定方法によって把握された企業利益を租税負担能力の見地から修正して課税所得を算定することを要」している（日本会計研究学会・税務会計特別委員会 番場嘉一郎（委員長）「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」前掲誌、90頁）。

- 30) 渡辺淑夫著、前掲書、327頁。
- 31) 日本会計研究学会・税務会計特別委員会番場嘉一郎（委員長）「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」前掲誌、89頁。
- 32) 井上徹二著、前掲書、41頁。
塩崎 潤氏は「配当の益金不算入は企業利益と課税所得の差異をもたらす大きな原因であり、企業利益と課税所得との間の調整できないものの一つであろう」と指摘し、シャープ勧告が法人税引の受取配当をもって益金不算入という便宜的な方法を採用したことに起因していると言及している（座談会 番場嘉一郎（司会）「企業利益と課税所得－差異の原因と調整方式について－」『産業経理』Vol. 26, No. 8, 1996, 8月、166－167頁）。
- 33) 特別償却（special depreciation）は、産業政策、公害対策、住宅政策、中小企業対策などの種々の政策的要請から導入されるもので、特定の減価償却資産につき、特別にその償却限度額を一定額だけ拡大して余分の減価償却を認めて、その時点における租税負担を軽減することを意図とする（渡辺淑夫著、前掲書、370頁）。
- 34) 若杉 明著『精説 財務諸表論』150頁。
- 35) 黒澤 清編集代表、前掲書、147頁（富岡幸雄）。
- 36) 浦野晴夫著『確定決算基準会計一日・米・独の確定決算主義と国際会計基準の新たな視点－』税務経理協会、1994年、49頁。
- 37) 渡辺淑夫著、前掲書、370－375頁参照。